|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Assunto: | **:** | FEEF. Normas Relativas ao Diferimento: Desconsiderar na Apuração Normal do ICMS na Hipótese de Dispensa Total ou Parcial nas Saídas Subsequentes. **Consulta n.º 100/17** |

**I – Relatório.**

A empresa, preliminarmente, informa que no dia 09 de maio do ano em curso tomou ciência da resposta à consulta feita através do processo n.º E-04/003/12844/2016 (sic) (vide fls. 54/56) “*antes de ter sido notificada (o que não ocorreu), em razão do que não decorreu qualquer prazo para pagamento, se for o caso, de eventual obrigação do FEEF*”.

As dúvidas ora a serem apresentadas são, novamente, decorrentes da interpretação da Lei n.º 7.428/16, regulamentada pelo Decreto n.º 45.810/16, que tratam do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal – FEEF.

Relata a consulente que na consulta anteriormente formulada, conforme processo n.º E-11/003/266/14 (DOCUMENTO 2 incluso) (sic) (vide fls. 54/56), foi devidamente informado no requerimento apresentado que a mesma usufrui de Tratamento Tributário Especial - TTE originado do processo n.º E-11/003/266/14 e do TARE firmado em 04.08.2015, com base no Decreto n.º 36.448/04. Um dos itens abrangidos pelo TTE, e que continua gerando dúvidas à consulente, diz respeito ao diferimento nas seguintes operações (sem redução de alíquotas):

I - importação de máquinas, equipamentos, peças, parte e acessórios destinados a compor seu ativo fixo;

II - aquisição interna de máquinas, equipamentos, peças, parte e acessórios destinados a compor seu ativo fixo;

III - importação de insumos destinados ao processamento industrial da adquirente ou para revenda;

IV – diferimento no desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas que serão objeto de saídas interestaduais sujeitas à alíquota de 4% (quatro por cento), conforme Resolução do Senado Federal n.º 13/12, previsto na Resolução SEFAZ n.º 726/14.

Entende a consulente que as operações acima elencadas, por se referirem, todas elas, a diferimento, estão fora do âmbito das obrigações criadas para o FEEF, porque o diferimento é apenas uma técnica de tributação que adia o pagamento do crédito tributário para etapa posterior. O diferimento não se confunde com redução de alíquota ou isenção, porque em qualquer dessas duas hipóteses há verdadeiro benefício, por traduzir-se na dispensa legal do pagamento da obrigação devida (total ou parcialmente).

Informa e destaca a consulente que está procedendo ao depósito no FEEF em relação ao benefício da redução de alíquota referente à venda de mercadorias nacionais para o Estado do Rio de Janeiro, com alíquota reduzida de 19% para 13%, de acordo como Decreto n.º 36.488/04, mas nada está depositando no FEEF em relação ao diferimento, pois nesses casos não há redução de alíquota. E, com efeito, ao instituir o FEEF, a Lei n.º 7.428/16 condicionou a fruição dos benefícios ao depósito no FEEF apenas nas hipóteses que resultem em redução do valor do ICMS a ser pago. Conclui então a consulente que em caso de mero diferimento que se caracteriza unicamente como ampliação do prazo de pagamento, o depósito no FEEF não é devido.

Esclarece que nesse sentido foi proferida a solução da consulta citada acima onde, às fls. 50, está dito que:

“*Anteriormente a esta alteração, o Decreto nº 45.810/17 era silente quanto ao diferimento e não o elencava entre as exceções ao pagamento do FEEF. Entretanto, após a edição do Decreto nº 45.965/17, este passou a prever explicitamente o diferimento como exceção ao pagamento do FEEF (ressalvados os que resultam em redução do valor ICMS a ser pago). Assim, no caso de diferimento que se caracterize unicamente como ampliação do prazo de pagamento, este não deve ser considerado no cálculo do FEEF*”.

Ocorre que mesmo depois dessa clara resposta, e da alínea “e” do inciso I do § 1º, artigo 2º, do Decreto n.º 45.810/16, com as alterações procedidas pelo Decreto n.º 45.965/17, afastar a incidência do FEEF nas situações de diferimento ali elencadas (sendo que a consulente é beneficiada pelo diferimento especificado nos itens 1 a 3 da referida alínea “e”) surgiu dúvida em razão do § 4º do mesmo dispositivo, que trata da responsabilidade pelo depósito no FEEF sem fazer ressalva específica de que tal parágrafo não é aplicável quando o diferimento não resultar em redução do valor do ICMS a ser pago.

Considerando que esse aspecto não foi devidamente esclarecido na solução de consulta do processo já referido (E-04/003/1844/2016), posto o entendimento segundo o qual em caso de diferimento (sem qualquer ressalva) não há FEEF devido, a consulente requer confirmação específica de que, em cada uma das hipóteses do benefício fiscal a que faz jus (diferimento), não tem a mesma que proceder ao depósito no FEEF.

Na hipótese dessa nova consulta vir a modificar o entendimento exarado na resposta objeto do processo n.º E-04/003/1844/2016, a consulente requer a segurança de que o depósito que fizer em favor do FEEF será considerado um adicional ao ICMS e, portanto, deverá ser levado em consideração na apuração dos saldos (créditos x débitos) mensais de ICMS. Do contrário, ou seja, caso o depósito no FEEF não possa ser considerado um redutor do valor do ICMS a ser pago mensalmente, entende a consulente que o FEE ficará caracterizado como um novo imposto e aumentará seu custo, tornando o benefício fiscal dado pelo TARE um autêntico malefício fiscal, uma vez que: a) colocará a empresa numa posição pior do que a que ela teria sem o TARE, e; b) retirará da empresa a sua competitividade porque outros Estados, como São Paulo por exemplo, não instituíram o FEEF e as empresas lá sediadas terão uma vantagem enorme em relação à consulente (e mesmo outras empresas sediadas no Rio de Janeiro) mas que não aderiram ao Decreto n.º 36.448/04 terão vantagem porque poderão utilizar integralmente o ICMS recolhido na importação para abatimento no valor a ser recolhido nas saídas, e de nada adiantará a prorrogação do benefício estatuída no parágrafo único do artigo 4º da Lei n.º 7.428/16 para permitir a recuperação dos depósitos no FEEF, como previsto no decreto em questão, porque tal recuperação, como no caso do diferimento, não ocorrerá.

Com efeito, entende a consulente que o depósito no FEEF precisa ser visto como um adicional do ICMS para que seja considerado constitucional, porque assim estaria na competência normativa do CONFAZ, que pode revogar parcialmente o benefício fiscal concedido. A alternativa sobre a natureza jurídica seria de que o Estado do Rio de Janeiro criou uma nova espécie tributária, sem amparo na Constituição Federal de 1988, pois: a) foge da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, e, de qualquer forma, só a União tem competência residual para criar impostos extraordinários, contribuições sócias e empréstimos compulsórios, na forma e hipóteses dos artigos 148, 149 e 154 da CF/1988; b) a vinculação de receita tributária a um fundo afronta o artigo 167 da CF/1988, que veda a vinculação de receitas de impostos a órgãos, fundos ou despesas, ressalvadas as hipóteses lá previstas; c) nos termos do artigo 165, § 9º, da CF/1988, cabe à lei complementar estabelecer as condições para a instituição e funcionamento de fundos, sendo assim, conclui a consulente que o depósito no FEEF é ICMS.

Acrescenta a consulente que o próprio Estado do Rio de Janeiro, bem como a Procuradoria do Estado, ao defenderem a constitucionalidade do FEEF na ADI n.º 5635 proposta pela CNI, que se encontra no Supremo Tribunal Federal, sustentam que foi criado um Adicional Temporário de ICMS, e que a finalidade da Lei n.º 7.428/16 é “arrecadar ICMS para custear salários (atualmente inadimplidos) e prover segurança, saúde e educação...”, já que ninguém seriamente porá em dúvida que o ingresso de receitas adicionais de ICMS (meio) é idôneo para propiciar o pagamento dos salários atrasados, o custeio dos serviços de segurança, saúde e educação e promover o reequilíbrio fiscal deste ente político (fls. 23 e 24 do Parecer da AGU na referida ADI n.º 5635, citando a defesa promovida pelo Estado do Rio de Janeiro).

Conclui assim a consulente que, se o depósito no FEEF tem que ser considerado como ICMS pago antecipadamente, é preciso que tal valor seja levado em consideração para reduzir, mensalmente, o valor do ICMS a ser pago pela consulente.

Por fim, considerando não caber, no âmbito do processo administrativo, pedido de reconsideração nem esclarecimentos, e que a consulta foi solucionada a favor da consulente, e por isso de tal solução não cabe recurso, é formulada uma nova;

**Consulta:**

1) Está correta a interpretação da consulente de que estão excluídos das obrigações do FEEF, o (i) benefício do diferimento nas aquisições de ativo permanente, tanto de bens importados, como de bens adquiridos no mercado interno; (ii) o benefício do diferimento na aquisição de insumos destinados ao processamento industrial e a importação de mercadorias para revenda; e (iii) o diferimento no desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas que serão objeto de saídas interestaduais sujeitas à alíquota de 4%, conforme Resolução do Senado Federal n.º 13/12, previsto na Resolução SEFAZ n.º 726/14?

2) Caso a resposta à consulta feita no item supra seja negativa, o que se admite apenas para que se tenha a segurança total da interpretação das normas jurídicas, indaga qual seria então a base de cálculo do FEEF, já que o diferimento que beneficia a consulente não implica em redução de alíquota?

3) Caso a resposta feita no item 1 supra seja negativa, o que aqui também se admite apenas para que se tenha segurança total da interpretação das normas jurídica pertinentes, seria correto o entendimento da consulente de que como o depósito do FEEF se reveste da característica de tributo (ICMS pago por antecipação), a consulente poderia lançar o montante depositado no FEEF, mensalmente, como débito, nos livros próprios, e também como despesa contábil? E caso a resposta a esse item seja pela negativa, pede a consulente que seja esclarecida a resposta dada.

O processo encontra-se instruído com o comprovante de pagamento da TSE (fls. 48/51), a habilitação do signatário da inicial para postular em nome da consulente (fls. 10/45), bem como as informações relativas aos incisos I e II do artigo 3º da Resolução SEF n.° 109/76 (fls. 58).

**II – Análise e Fundamentação.**

Conforme já destacado pela consulente, o Decreto n.º 45.810/16 sofreu importantes alterações introduzidas pelos Decretos n.os 45.965/17 e 46.021/17, ficando revogado seu artigo 4º, com efeitos retroagidos a 01/12/16. Portanto, no tocante às operações amparadas por diferimento do ICMS, para fins de depósito no FEEF, a consulente deve observar as normas da alínea “e” do inciso I do § 1º, e § 5º, todos do artigo 2º, do Decreto n.º 45.810/16 com suas alterações posteriores, abaixo transcritas:

“*Art. 2.º A fruição do benefício fiscal ou incentivo fiscal, já concedido ou que vier a ser concedido, fica condicionada ao depósito no FEEF do montante equivalente ao percentual de 10% (dez por cento) aplicado sobre a diferença entre o valor do imposto calculado com e sem a utilização de benefício ou incentivo fiscal, financeiro-fiscal ou financeiro concedido a contribuinte do ICMS, de caráter geral e não geral, inclusive quando decorrente de regime especial de apuração, que resulte em redução do valor do ICMS a ser pago, nos termos do Convênio ICMS 42/16, de 3 de maio de 2016, já considerado no aludido percentual a base de cálculo para o repasse constitucional para os Municípios, de 25% (vinte e cinco por cento) do valor depositado.*

*§ 1.º Estão abrangidos pelo disposto no caput deste artigo os benefícios ou incentivos:*

*I - fiscais constantes do Manual de Diferimento, Ampliação de Prazo de Recolhimento, Suspensão e de Incentivos e Benefícios de Natureza Tributária, instituído pelo Decreto n.º 27.815/01, inclusive nas hipóteses referidas no § 3.º deste artigo,* ***excetuados os****:*

*......................................................;*

*e) classificados como diferimento, ressalvando-se os que resultam em redução do valor ICMS a ser pago, abrangidos pela obrigação de realizar o depósito no FEEF, relacionados a seguir:*

*1. diferimento nas aquisições de ativo permanente;*

*2. diferimento nas saídas destinadas a contribuintes optantes pelo Simples Nacional;*

*3. ..............................................;*

*4.**diferimento nas operações internas entre estabelecimentos do mesmo grupo econômico, quando abrangidos pelo mesmo tratamento tributário;*

*..................................................;*

*§ 5.º* ***Quando houver dispensa total ou parcial de pagamento do ICMS diferido, em saídas subsequentes, inclusive quando prevista a não aplicação do disposto no art. 39 do Livro I do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 27.427, de 17 de novembro de 2000, para efeito da apuração prevista no inciso II do § 1.º do art. 5.º, devem ser desconsiderados os benefícios ou incentivos fiscais concessivos da desoneração total ou parcial nas operações de saída****”*.

O Tratamento Tributário Especial concedido à consulente relativamente ao diferimento do ICMS está delineado no artigo 3º do Decreto n.º 36.448/04, que reproduziremos abaixo:

“*Art. 3º - Ao estabelecimento enquadrado no artigo 1º deste decreto fica autorizado o diferimentos do ICMS incidente nas seguintes operações:*

*I - importação de máquinas, equipamentos, peças, parte e acessórios destinados a compor o ativo fixo das empresas;*

*II - aquisição interna de máquinas, equipamentos, peças, parte e acessórios destinados a compor o ativo fixo das empresas;*

*III - importação de insumos destinados ao processamento industrial da adquirente ou para revenda.*

*§ 1º - O imposto diferido nos termos dos incisos I e II deste artigo será de responsabilidade do adquirente e recolhido no momento da alienação ou eventual saída dos respectivos bens, tomando-se como base de cálculo o valor da alienação,* ***não se aplicando o disposto no artigo 39 do Livro I do Regulamento do ICMS (RICMS/00) aprovado pelo Decreto 27427/00****, de 17 de novembro de 2000.*

*§ 2º - O imposto diferido na forma do inciso III deste artigo será pago englobadamente com o devido pela saída realizada pela empresa, conforme a alíquota de destino,* ***não se aplicando o disposto no artigo 39 do Livro I do RICMS/00****”.*

**III – Resposta:**

`A luz dos dispositivos legais-regulamentares acima transcritos, passamos a responder as questões formuladas.

1) Preliminarmente, cumpre-se consignar que a resposta de fls. 48/51 do processo n.º E-04/003/1844/2016 está em consonância com o Decreto n.º 45.810/16, com as alterações posteriores, especialmente às introduzidas pelo Decreto n.º 45.965/17, cabendo apenas as observações abaixo.

No artigo 2º do Decreto n.º 45.810/16 está estabelecido que, com a exceção dos dispositivos legais nele indicados, todo estabelecimento que usufruir de benefício ou incentivo fiscal deve proceder à apuração, mensalmente, na forma estabelecida no artigo 5º do mesmo, ou conforme as alternativas nele previstas, em conformidade com a Lei n.º 7.428/16, observadas as disciplinas complementares estabelecidas na Resolução SEFAZ n.º 33/17, alterada pelas Resoluções SEFAZ n.º 45/17 e 75/17.

Assim, sendo beneficiária do Tratamento Tributário Especial concedido pelo Decreto n.º 36.448/04, considerando que o mesmo não foi excetuado pelo Decreto n.º 45.810/16, a **consulente** deverá proceder à apuração para fins de verificar se haverá ou não depósito no FEEF a ser efetuado.

Quanto às operações amparadas com diferimento do ICMS, objeto primordial da consulta, considerando a dispensa total de pagamento do ICMS diferido prevista nos §§ 1º e 2º do artigo 3º do Decreto n.º 36.448/04;

Considerando o disposto no § 5º do artigo 2º do Decreto n.º 45.810/16, em destaque acima (“*quando houver dispensa total ou parcial de pagamento do* ***ICMS diferido*** *em saídas subsequentes, inclusive quando prevista a não aplicação do disposto no artigo 39 do Livro I do RICMS/00, na apuração mensal do valor do imposto que seria devido sem a fruição de benefícios ou incentivos fiscais, financeiro-fiscais ou financeiros, devem ser desconsiderados os benefícios ou incentivos fiscais*”), a consulente deve **desconsiderar** os diferimentos previstos no artigo 3º do Decreto n.º 36.448/04 na **apuração normal** do imposto, isto é, na forma do inciso II, § 2º, do artigo 5º do Decreto n.º 45.810/16 (apuração **sem** benefícios ou incentivos fiscais). Os diferimentos em questão **deverão ser considerados** na **apuração diferenciada** do ICMS, ou seja, na forma prevista no inciso I, § 2º, do artigo 5º do Decreto n.º 45.810/16 (apuração **com** benefícios ou incentivos fiscais). Apurada a diferença nas apurações e verificado que houve valor de ICMS não pago em razão da fruição do TTE, a consulente deverá efetuar o depósito no FEEF.

2 e 3) Prejudicadas, pois, conforme respondido no item anterior, os diferimentos previstos no artigo 3º do Decreto n.º 36.448/04 devem ser **desconsiderados na apuração normal** do imposto, na forma do inciso II, § 2º, do artigo 5º do Decreto n.º 45.810/16, acrescentando o disposto no § 4º do artigo 5º do Decreto n.º 45.810/16, acrescentado pelo Decreto n.º 46.021/17: “*O valor depositado no FEEF a maior do que o devido pode ser compensado por meio de abatimento em depósito no próprio fundo, realizado em mês posterior, observado o disposto em Resolução Sefaz*.”

Fique a consulente ciente de que esta consulta perderá automaticamente a sua eficácia normativa em caso de mudança de entendimento por parte da Administração Tributária ou seja editada norma superveniente dispondo de forma contrária.

CCJT, em 17 de agosto de 2.017.